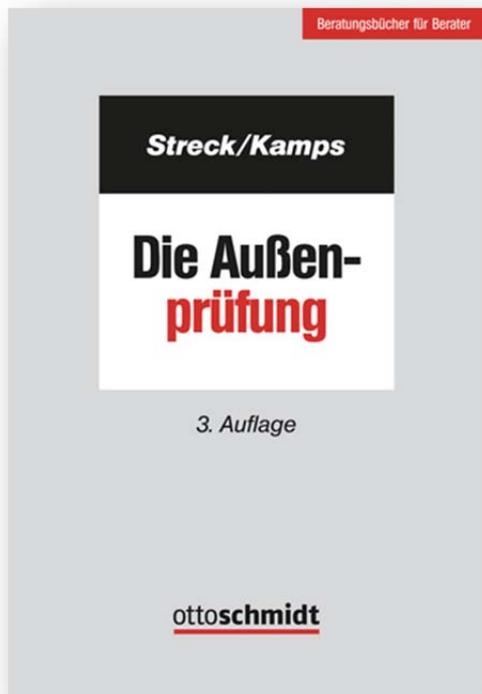


Leseprobe zu



Streck/Kamps

**Die Außenprüfung**

3. neu bearbeitete Auflage, 2017, 373 Seiten, gebunden, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber, 14,5 x 21cm

ISBN 978-3-504-62321-0

79,80 €

## E. Mitwirkungs- und Duldungspflichten

### I. Mitwirkungspflichten

Den Mitwirkungs- und Duldungspflichten während der Außenprüfung kommt eine **zentrale Bedeutung** zu. Im Mittelpunkt stehen die Mitwirkungspflichten. Dem Steuerpflichtigen obliegen auch in der Außenprüfung die allgemeinen Mitwirkungspflichten der AO (§§ 85 ff. AO).<sup>1</sup> Zugeschnitten auf die Prüfung sind diese Pflichten in **§ 200 AO** exemplarisch **konkretisiert**, zum Teil **erweitert**.<sup>2</sup> 404

Der Steuerpflichtige hat nach dem **Wortlaut** des § 200 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO insbesondere **Auskünfte** zu erteilen, **Aufzeichnungen**, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, erforderliche **Erläuterungen** zu geben und ihn beim **Datenzugriff** zu unterstützen. 405

Die **Finanzverwaltung** interpretiert die gesetzlichen Vorgaben dahingehend, der Steuerpflichtige habe alle Unterlagen vorzulegen, die nach **Einschätzung** des **Prüfers** erforderlich seien, ohne dass dies einer weiteren Begründung bedürfe (AEAO zu § 200 Nr. 1 Satz 2). Diese Ansicht ist zu **weitgehend**. Aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergibt sich, dass nur solche Unterlagen vorlagepflichtig sind, die für die Prüfung notwendig sind. Es kommt nicht auf die Einschätzung des Prüfers, sondern auf die objektive Prüfungsrelevanz an.<sup>3</sup> 406

Auch unter Zugrundelegung eines objektiven Maßstabs bleibt der **Umfang** der vorzulegenden Unterlagen **unklar**. Um eine nachvollziehbare Konkretisierung zu gewährleisten, sind nach zutreffender, wenn auch nicht überwiegender Ansicht einschränkend nur die nach **§ 147 AO** **aufbewahrungspflichtigen** Unterlagen vorzulegen.<sup>4</sup> 407

---

1 Seer in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 1 (Okt. 2013).

2 BFH v. 28.10.2009 – VII R 78/05, BStBl. II 2010, 455 (457); Rüsken in Klein, § 200 AO Rz. 1; Sauer in Beermann/Gosch, § 200 AO Rz. 2 (Mai 2002).

3 So Intemann in Koenig, § 200 AO Rz. 17; Drüen, StbJb. 2006/2007, 273 (283 ff.).

4 So FG Rh.-Pf. v. 25.4.1988 – 5 K 351/87, EFG 1988, 502; Seer in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 8 (Okt. 2013); ähnlich Intemann in Koenig, § 200 AO Rz. 17; aA BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455; FG Münster v. 22.8.2009 – 6 K 2712/00, EFG 2001, 4; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 48 (Sept. 2014); Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 200 AO Rz. 3 (Juli 2014); offengelassen von BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, DStR 2009, 2006 (2007); überblicksartig auch Nöcker, AO-StB 2011, 251 (254).

## Die Prüfung

- 408 Gleichwohl bleibt die Abgrenzung schwierig. Gem. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO besteht eine Aufbewahrungspflicht für sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.<sup>1</sup> Sind Unterlagen betroffen, die der Steuerpflichtige nicht unter diese Vorschrift subsumiert und insoweit Zweifel bestehen, muss der Prüfer **begründen**, worin eine mögliche steuerliche Bedeutung liegen kann.<sup>2</sup>
- 409 Damit müssen aus dem **betrieblichen** Bereich insbesondere vorgelegt werden:<sup>3</sup>
- 410 Die **Buchführung** (Konten und Belege), Geschäftspapiere, Personalakten, betriebliche Sparbücher, Organisationspläne, interne Arbeitsanweisungen und Revisionsberichte; außerdem alle Verträge und sonstigen rechtlich erheblichen Urkunden.
- 411 Grundsätzlich sind auch **Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokolle** vorzulegen.<sup>4</sup> Hierzu sollte der Prüfer jedoch eine besondere, über die normale Begründung hinausgehende Begründung geben.<sup>5</sup> AEAO zu § 200 Nr. 1 Satz 3 nennt auch einzelne **Konzernunterlagen**.<sup>6</sup>
- 412 **Nicht** umfasst werden dagegen Papiere über steuerliche Wertungen oder Schlussfolgerungen, so zB **Strategiepapiere**, Untersuchungen (ua. Tax Due-Diligence) und Gutachten, auch von Beratern.<sup>7</sup> Gleiches gilt für sonstige **interne Unterlagen** zur Unternehmensführung, wie betriebswirtschaftliche Berechnungen, Managementerfolgsrechnungen.<sup>8</sup> Kostenstellenpläne werden nur erfasst, soweit sie für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder Passiva von Bedeutung sind.<sup>9</sup> Ein Vorlageverlangen, das sich auf Unterlagen richtet, deren Existenz beim Steuerpflichtigen ihrer Art nach nicht erwartet werden kann, ist rechtswidrig.<sup>10</sup>

---

1 S. dazu auch BFH v. 14.12.2011 – XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921 (1923).

2 *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz. 22 (Juli 2015).

3 Zu einer Übersicht *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 49 (Sept. 2014); *Rogge*, DB 2013, 2470 (2472 ff.).

4 S. dazu BFH v. 13.2.1968 – GrS 5/67, BStBl. II 1968, 365 (367); v. 27.6.1968 – VII 243/63, BStBl. II 1968, 592 (594); die Entscheidungen sind noch aktuell; *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 200 AO Rz. 3 (Sept. 2004); mit Einschränkungen *Intemann* in Koenig, § 200 AO Rz. 19.

5 *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 200 AO Rz. 3 (Juli 2014).

6 Zu Recht mit kritischem Blick *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 10 (Okt. 2013).

7 *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 10 (Okt. 2013).

8 FG Rh.-Pf. v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, EFG 2006, 1634 (1636).

9 FG Rh.-Pf. v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, EFG 2006, 1634 (1636).

10 BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455.

## Mitwirkungs- und Duldungspflichten

Entsprechendes gilt für den **Privatbereich**. Allerdings besteht eine Vorlagepflicht von reinen Privatkonten nicht.<sup>1</sup> Die Unerlässlichkeit der Vorlage zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen genügt uE nicht.<sup>2</sup> Anders kann es sich bei Privatkonten verhalten, wenn hierüber auch betriebliche Zahlvorgänge abgewickelt werden.<sup>3</sup> 413

Bei fremdsprachlichen Unterlagen kann der Prüfer eine **Übersetzung** verlangen (§ 87 Abs. 2 AO). 414

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, **Erläuterungen** zu den vorgelegten Unterlagen zu geben (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO). 415

Im Übrigen kennt die Vorlagepflicht **Grenzen**: Der Steuerpflichtige ist zur Vorlage, nicht zur Beschaffung verpflichtet. Unabhängig davon, ob er bezüglich bestimmter Urkunden und Unterlagen aufbewahrungspflichtig ist, kann von ihm nur die Vorlage solcher Unterlagen verlangt werden, die sich in seinem **Gewahrsam** befinden.<sup>4</sup> Private Kontoauszüge, die vernichtet sind, kann er nicht vorlegen; das Gleiche gilt – ungeachtet der Aufbewahrungspflicht – für nicht vorhandene Buchführungsunterlagen. In beiden Fällen ist er **nicht** zur **Beschaffung** verpflichtet. Den Steuerpflichtigen trifft keine Pflicht, für die Betriebsprüfung bestimmte Dokumente, Zusammenstellungen, Statistiken oder Eigen- oder Nachkalkulationen **zu fertigen**.<sup>5</sup> Soweit er nicht aufbewahrungspflichtig war, können an die Unmöglichkeit der Vorlage **keine negativen Folgerungen** geknüpft werden; anders können die Rechtsfolgen sein, soweit er aufbewahrungspflichtig war. 416

Vorlagepflicht heißt, dass der Steuerpflichtige selbst die Urkunden und Unterlagen heraussuchen und vorlegen muss, und zwar an dem Ort der Außenprüfung. Dem **Prüfer** ist es verwehrt, sich selbst im Unternehmen ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen die Unterlagen herauszusuchen. Er hat **kein** irgendwie geartetes steuerliches „**Beschlagnahmerecht**“.<sup>6</sup> Der Steuerpflichtige sollte dem Prüfer in der Regel nicht 417

---

1 FG Rh.-Pf. v. 25.4.1988 – 5 K 351/87, EFG 1988, 502 (503); *Rüsken* in Klein, § 200 AO Rz. 4; *Hennigfeld*, EFG 2012, 1522.

2 AA *Hennigfeld*, EFG 2012, 1522.

3 BFH v. 15.9.1992 – VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76 (77); *Intemann* in Koenig, § 200 AO Rz. 18.

4 Exemplarisch *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 200 AO Rz. 5 (Juli 2014).

5 Vgl. *Rüsken* in Klein, § 200 AO Rz. 3; *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 15 (Okt. 2013).

6 *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 14 (Okt. 2013); *Streck*, *kösd* 1978, 2809 (2812).

## Die Prüfung

gestatten, sich im Unternehmen in der Buchführung die Unterlagen selbst aus Schränken, Ordnern usw. zusammenzusuchen (keine Selbstbedienung). Er würde jeden Überblick darüber verlieren, welche Unterlagen der Prüfer einsieht.

- 418 Bei problematischen Prüfungen kann es sinnvoll sein, „**Spiegelbild-Akten**“ anzufertigen, also eine Akte, die beleg- und urkundenmäßig den Akteninhalt des Prüfers wiedergibt. Dann weiß der Geprüfte stets, über welche Unterlagen der Prüfer verfügt.
- 419 Der Prüfer kann grundsätzlich die Vorlage von **Originalurkunden** verlangen, da nur diese den vollen Beweiswert entfalten.<sup>1</sup> Ist das Risiko einer Manipulation ausgeschlossen, genügen auch Fotokopien.<sup>2</sup>
- 420 Wünscht der Prüfer **Kopien** von Originalen für seine Prüferhandakte, ist der Steuerpflichtige zur **Fertigung** nicht verpflichtet, jedoch zur Herausgabe der Unterlagen, damit der Außenprüfer an Amtsstelle Fotokopien fertigen kann.<sup>3</sup> Aus taktischen Überlegungen kann es sinnvoll sein, den Prüfer um die Vorlage einer Liste der gewünschten Unterlagen zu bitten und dies als eine Art **Übergabeprotokoll** zu fertigen. Dies könnte zusätzlichen Aufschluss über den Prüfungsschwerpunkt geben. Im Ergebnis würde es sich um eine abgeschwächte Form zur „Spiegelbild-Akte“ handeln.
- 421 Dem Prüfer ist ein **Raum oder Arbeitsplatz** für die Außenprüfung zur Verfügung zu stellen (§ 200 Abs. 2 Satz 2 AO), und zwar unentgeltlich.<sup>4</sup> Soweit die Möglichkeit zur ungestörten Überprüfung der Unterlagen durch den Prüfer gefordert wird,<sup>5</sup> besteht gleichwohl kein Anspruch auf ein eigenes Zimmer, uE auch nicht auf ein solches, das den Einblick Dritter verwehrt.
- 422 „**Erforderliche Hilfsmittel**“ sind ebenfalls unentgeltlich nach § 200 Abs. 2 Satz 2 AO bereitzustellen. Mit den Hilfsmitteln sind nur solche Gegenstände gemeint, die gerade für den zu prüfenden Betrieb notwendig sind, zB Lampe, Heizung. Der Prüfer hat keinen Anspruch auf

---

1 FG Hamburg v. 8.11.1990 – II 113/88, EFG 1991, 564; *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 47 (Sept. 2014).

2 *Buse*, AO-StB 2012, 373 (375).

3 *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 14 (Okt. 2013); *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 47 (Sept. 2014).

4 *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 34 (Okt. 2013).

5 So *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 78 (Sept. 2014).

## Mitwirkungs- und Duldungspflichten

Papier, Schreibzeug, Telefon, Personal u.Ä., um ihn bei der Prüfungstätigkeit zu unterstützen.<sup>1</sup>

Zur Mitwirkungspflicht bei der **digitalen Außenprüfung** s. Rz. 496 ff. 423

Bei **Auslandsbeziehungen** gilt die gesteigerte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO (Rz. 556 f.). 424

Die geforderte Mitwirkung muss objektiv und subjektiv möglich sein.<sup>2</sup> 425  
Der Prüfer darf **nichts Unmögliches** verlangen. Eine weitere Grenze ist die **Zumutbarkeit**.<sup>3</sup> Der Prüfer darf nichts fordern, was für den Steuerpflichtigen unzumutbar ist. Die Zumutbarkeitsgrenze ist in der Praxis schwer zu bestimmen.

Mitwirkungspflichtig ist der **Steuerpflichtige selbst**. Bei Personengesellschaften trifft diese Pflicht die zur Vertretung berufenen Personen;<sup>4</sup> darüber hinaus kann sich der Prüfer auch, soweit die Prüfungsanordnung reicht, an die Personengesellschafter halten. Bei juristischen Personen wird die Mitwirkungspflicht, die grundsätzlich die juristische Person als solche trifft, durch die **gesetzlichen Vertreter** erfüllt. 426

Mitwirkungspflichtige können sich zur Erfüllung **Beauftragter** bedienen (§ 8 Abs. 1 BpO). S. dazu ausführlich Rz. 333 ff. Ist eine **Auskunfts-person** bestimmt, so erfüllt diese weitgehend die Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen. Bei entsprechender Benennung ist der Prüfer grundsätzlich verpflichtet, sich an die genannte Auskunftsperson zu halten. Er darf nicht einfach auf unbenannte Dritte zurückgreifen.<sup>5</sup> Erst wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige selber oder die von ihm benannte Person oder Personen nicht in der Lage sind, Auskünfte zu erteilen oder deren Auskünfte unzureichend sind, kann der Prüfer auch andere, nicht benannte Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen (§ 200 Abs. 1 Satz 3 AO). Der Prüfer soll nicht ohne Kenntnis der Steuerpflichtigen andere Betriebsangehörige ohne weiteres befragen.<sup>6</sup> 427

---

1 *Felix*, kösdi 1988, 7180; *Rüsken* in Klein, § 200 AO Rz. 3; *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 41 (Sept. 2013).

2 *Papperitz*, StBp. 1980, 245 (250); *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 25 (Okt. 2013); *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 20 (Sept. 2014).

3 BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455; *Sauer* in Beermann/Gosch, § 200 AO Rz. 34 (Mai 2002).

4 *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 23 (Sept. 2014).

5 *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 17a (Okt. 2013).

6 § 8 Abs. 2 BpO; *Rüsken* in Klein, § 200 AO Rz. 12.

## Die Prüfung

Der Steuerpflichtige und auch sein Berater darf bei der Befragung von Betriebsangehörigen zugegen sein.<sup>1</sup>

- 428 Der Außenprüfer darf nach § 93 AO auch **dritte Personen** hören, die keine Betriebsangehörigen sind. Rechtsgrundlage hierfür ist § 93 Abs. 1 AO.<sup>2</sup>
- 429 Die Befragung betriebsfremder, dh. **außenstehender Dritter**, ist durch den Prüfer nur dann zulässig, wenn die Möglichkeiten des § 200 Abs. 1 Satz 3 AO erschöpft sind.<sup>3</sup> Der Prüfer muss daher zunächst versuchen, die begehrten Informationen über entsprechende Mitwirkungsverlangen vom Steuerpflichtigen selbst, der von ihm benannten Personen oder von anderen Betriebsangehörigen zu erlangen, ehe er sich aufgrund der allgemeinen Vorschriften an andere Personen, die nicht Betriebsangehörige sind, wenden kann (**Subsidiaritätsgrundsatz**).<sup>4</sup> Insofern kann die allgemeine Vorschrift des § 93 Abs. 1 Satz 3 durch § 200 Abs. 1 Satz 3 AO ergänzt werden, dass der Kreis der in § 93 Abs. 1 Satz 3 genannten „Beteiligten“ durch die benannten Auskunftspersonen oder sonstigen Betriebsangehörigen erweitert wird.
- 430 Außenstehende Dritte dürfen nicht bereits deshalb herangezogen werden, weil die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen und seine Mitarbeiter langwierig, zeitraubend und schwierig ist.<sup>5</sup> Diese Subsidiaritätsregel darf **nicht leichtfertig** umgangen werden. Reine Zweckmäßigkeitserwägungen, Zeitersparnis, Verfahrensökonomie sind keine ausreichenden Gründe, um einen Dritten vorschnell anstelle des Steuerpflichtigen zu hören.<sup>6</sup>
- 431 Die Finanzbehörde darf sich erst dann unmittelbar an andere Personen als den Beteiligten wenden, wenn sie es im Rahmen einer vorweggenommenen Beweiswürdigung aufgrund **konkret** nachweisbarer Tatsachen als zwingend ansieht, dass der Versuch der Sachverhaltsaufklärung durch den Beteiligten **erfolglos bleiben** wird.<sup>7</sup> Die Erfolglosigkeit

---

1 *Frotscher* in Schwarz/Pahlke § 200 AO Rz. 15 (Aug. 2014); *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 26 (Sept. 2014).

2 *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 21 (Okt. 2013); *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 28 (Sept. 2014).

3 *Rüsken* in Klein, § 200 AO Rz. 12.

4 *Roser* in Beermann/Gosch, § 93 AO Rz. 19 (Dez. 2011); *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 28 (Sept. 2014); *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 21 (Okt. 2013). S. auch Rz. 429.

5 *Rüsken* in Klein, § 200 AO Rz. 12.

6 Vgl. dazu auch *Seer* in Tipke/Kruse, § 90 AO Rz. 19 (Mai 2013).

7 BFH v. 29.7.2015 – X R 4/14, BStBl. II 2016, 135; s. dazu auch AEAO zu § 93 Nr. 1.2.2; näher *Seer* in Tipke/Kruse, § 93 AO Rz. 17 (Mai 2013).

## Mitwirkungs- und Duldungspflichten

ist im Rahmen einer **Prognoseentscheidung** festzustellen. Die Finanzbehörde hat zu entscheiden, ob der Sachverhalt durch die Befragung des Beteiligten noch aufgeheilt werden kann oder nicht. Erst wenn die Erfolglosigkeit der Befragung des Beteiligten nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden kann, ist die Befragung des Dritten zulässig.<sup>1</sup>

Nach den allgemeinen Grundsätzen muss die Inanspruchnahme der Dritten erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar sein. Hierbei ist eine **Interessenabwägung** vorzunehmen.<sup>2</sup> Insofern dürfte eine Rolle spielen, ob durch das Auskunftersuchen die Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten nachhaltig geschädigt wird.

Weder § 200 AO noch die Betriebsprüfungsanordnung bestimmen hinreichend die konkreten Pflichten der Steuerpflichtigen in der einzelnen Prüfung. Es bedarf daher einer Konkretisierung der geforderten Mitwirkung, die durch das **Mitwirkungsverlangen** des jeweiligen Prüfers erfolgt.

Das Mitwirkungsverlangen stellt grundsätzlich einen **Verwaltungsakt** dar, der mit Einspruch und Klage anfechtbar ist.<sup>3</sup> Aufgrund eines Urteils des BFH v. 10.11.1998<sup>4</sup> wird fast einheitlich die Auffassung vertreten, nicht jedes Mitwirkungsverlangen stelle einen Verwaltungsakt dar, wobei die **Differenzierungen** variieren.

Der **BFH** hatte die schriftliche Aufforderung eines Prüfers, bestimmte Fragen zu beantworten und genau bezeichnete Belege, Verträge und Konten vorzulegen, nicht als Verwaltungsakt, sondern als Realakt qualifiziert. Im konkreten Fall hätten die Ermittlungen ausschließlich steuermindernden Umständen gedient und seien deshalb nicht erzwingbar.<sup>5</sup> Zum Teil wird dieses Abgrenzungskriterium als Auslegungsmaxime grundsätzlich akzeptiert.<sup>6</sup> Nach anderer Auffassung soll nur eine Auf-

---

1 Roser in Beermann/Gosch, § 93 AO Rz. 19 (Dez. 2011).

2 BFH v. 4.10.2006 – VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 28 (Sept. 2014).

3 BFH v. 8.4.2008 – VIII R 61/06, BStBl. II 2009, 579; v. 15.9.1992 – VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76, jeweils mwN; Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 200 AO Rz. 17 (Juli 2014); Stahl in Vogelsang/Stahl, Rz. K 18; Seer in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 6 (Okt. 2013).

4 BFH v. 10.11.1998 – VIII R 3/98, BStBl. II 1999, 199.

5 BFH v. 10.11.1998 – VIII R 3/98, BStBl. II 1999, 199.

6 So Rüsken in Klein, § 200 AO Rz. 6; Stahl in Vogelsang/Stahl, Rz. K 18.

## Die Prüfung

forderung zur Mitwirkung und nicht lediglich die Bitte um Vorlage von Unterlagen oder Erteilung von Auskünften einen Verwaltungsakt darstellen.<sup>1</sup> Andere wollen erst dann eine Verwaltungsaktsqualität annehmen, wenn das Verlangen als eigenständige, auf eine bestimmte Rechtsfolge abzielende Regelung aufzufassen sei, und zwar aufgrund von Wortwahl, Rechtsbehelfsbelehrung oder Zwangsmittelhinweis.<sup>2</sup>

- 436 Überzeugend erscheint die Ansicht, wonach entgegen dem oben genannten BFH-Urteil v. 10.11.1998 im **Zweifel stets** von einer Verwaltungsaktsqualität des Mitwirkungsverlangens auszugehen ist.<sup>3</sup> Die Qualifizierung kann insbesondere nicht davon abhängig gemacht werden, in welche Form der Prüfer das Verlangen kleidet oder mit welcher Wortwahl er dieses formuliert;<sup>4</sup> von einem objektiven Empfängerhorizont wird das Verlangen stets als verbindliche Aufforderung gewertet werden. Schließlich würde dem Steuerpflichtigen der effektive Rechtsschutz verweigert, sollten die Aufforderungen nicht bereits mit dem Einspruch angefochten, sondern zunächst die Verwertung in einem späteren Steuerbescheid abgewartet werden müssen.
- 437 Ist das Mitwirkungsverlangen ausnahmsweise gegen **Dritte**, beispielsweise einen Betriebsangehörigen im Sinne des § 200 Abs. 1 Satz 3 AO gerichtet, muss sich der **Inhaltsadressat** der Prüfung auch gegen ein solches (rechtswidriges) Mitwirkungsverlangen zur Wehr setzen können.<sup>5</sup> Dies dient dem effektiven Rechtsschutz. Zudem liegt alleine in der Tatsache, dass ein Dritter über das Außenprüfungsverfahren und auch darüber informiert wird, dass vom Steuerpflichtigen selbst keine ausreichenden Informationen zu erlangen sind, eine Beeinträchtigung der Rechte des Geprüften.<sup>6</sup>
- 438 Zu **Weigerungsrechten** s. Rz. 449 ff.

---

1 So *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 200 AO Rz. 17a (Juli 2014).

2 So *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 6 (Okt. 2013).

3 So *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 17 (Sept. 2014).

4 Nds. FG v. 10.5.2012 – 6 K 27/12, EFG 2012, 1519, mit Anm. *Hennigfeld*, EFG 2012, 1522, wertet zB die als „Bitte“ formulierte Aufforderung, Unterlagen vorzulegen, gleichwohl als Verwaltungsakt.

5 *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 117 (Sept. 2014); *Kuhfus/Schmitz*, StuW 1992, 333 (338 ff.); aA *Seer* in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz. 45 (Okt. 2013).

6 So auch *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz. 117 (Sept. 2014).